



# 会计准则制定的政治学分析

湖北恩施 邱泽新

从政治学角度看,会计准则制定权是一项政治权力,会计准则制定权的争夺及会计准则制定过程属于政治行为,因而也应将会计准则视为政治文化的组成部分。为此,本文将从政治学角度解读会计准则的制定问题。

## 一、会计准则制定权是一种政治权力

权力是一种社会关系,它存在于人与人的相互关系中。权力是具有一定资格的人即权力主体为了达到自己的目的,通过一定方式,制约或支配他人行为的能力。会计准则制定权是国家直接控制企业会计工作的一项政治权力。

**1.会计准则制定权的基础。**会计准则制定权的基础是指会计准则制定权主体获取和维护权力的条件和前提。它所要回答的问题是谁能成为会计准则制定权的主体。在业主制企业、合伙制企业占主导地位的经济环境中,财产所有权与经营权合一,现代意义上的所得税尚未形成,人们之间的社会经济利益关联度尚不高,债权人、政府和企业员工均无意参加会计准则的制定,股东独享会计准则制定权。在现代企业制度下,会计准则的制定关系股东、经营者、债权人、政府和企业员工的切身利益,他们均有权力参与。但出于节约交易成本,取得最大合作效益的考虑,他们之间会就会计准则制定权签订一份契约。由于股东、债权人、企业员工人数众多,难以协商一致,而且协商的交易成本太高,若让他们统统参与制定会计准则,则有可能出现搭便车行为,会导致会计信息供给不足。因此,会计准则制定权就自然落到政府和经营者身上。政府与经营者相比,具有明显的权力优势,因此由政府来行使会计准则制定权,效率会更高。但政府制定的会计准则不可能面面俱到,所以,政府行使一般通用的会计准则制定权,经营者行使剩余的会计准则制定权。由此可知,会计准则制定权的基础是社会契约论,即会计准则制定权来自制定者与利益相关者所订立的契约,权力由契约授予,权力主体按契约约定行使权力,履行职责。

**2.会计准则制定权的运行。**会计准则制定权的运行是指会计准则制定权主体行使制定权力的过程。它包括会计准则制定权运行的目标、运行方式、运行原则等。会计准则制定权运行的目标是本着公众利益,制定一套高质量、易理解且可实施的会计准则,它要求财务报表和其他财务报告中的信息真实、准确、明晰、可比,有助于资本市场的参与者和其他信息使用者进行经济决策。会计准则制定权运行的方式主要指会计准则制定程序。为防止权力的垄断与滥用,保证会计准则的公正性,会计准则的制定程序应遵循以下原则:①适度原则。会计准则制定权主体的权力要有一个明确的界限规

定,其介入的权力必须在规定的权限范围内。②层级原则。会计准则制定权主体应按一定的层级行使权力,譬如,政府制定一般通用的会计准则,经营者在遵循通用会计准则的前提下,结合企业实际制定剩余会计准则。③法制原则。会计准则制定权主体要依法行使权力,行使权力的范围、职能和程序,一般都按一定的法律法规加以规定,即权力依法运行,保证权力运行的有序性,形成稳定的权力格局。④责任原则。应明确规定,会计准则制定权主体在行使权力时应承担权力行使中造成损失和风险的责任,以防止权力的滥用。

**3.会计准则制定权的功能。**会计准则制定权的功能主要有:①具有对经济资源进行强制性分配的功能。经济资源是有限的,人们总是想占有更多的经济资源。在我国,会计准则具有法规性质,它在一定程度上限制了管理当局会计政策选择的幅度,对经济资源的配置和分配具有强制功能。②具有社会纽带和粘合剂的功能。利益相关者之间在利益上既存在一致性,又存在冲突,制定权能平衡利益冲突各方,使他们粘合在一起,维持一种彼此可以接受的秩序,相互促进发展。

## 二、会计准则的制定是一种政治行为

会计准则制定行为是指各相关利益集团基于自身利益,围绕会计准则制定权的获得和运用以及对准则制定过程施加影响而展开的政治活动,包括会计准则制定权政治行为和会计准则制定过程中的政治行为两个方面。

**1.会计准则制定权的政治行为。**它主要体现在国际和国家两个层面。从国际层面看,经济全球化和资本市场全球化,客观上要求作为国际通用商业语言的会计也应趋于全球化,不过这只是会计国际化的外部条件。会计国际化的根本原因是经济利益,会计国际化的实质是各国利益的协调。这说明会计国际化背后存在政治动因。从国家层面看,会计准则制定权的安排也是一种政治行为,不过这种政治行为是国内利益相关者基于自身利益围绕会计准则制定权而展开的。美国会计准则制定权安排最能说明这一点,1934年美国国会通过《证券交易法》,授权证券交易委员会制定会计准则,这无疑会在一定程度上损害会计职业界的经济利益,为维护会计职业界的利益,取得会计准则的制定权,美国会计职业界的领军人物从多方面做工作,积极寻求支持,经过他们的不懈努力和凭借会计职业界专业知识的优势,终于取得了会计准则的制定权。但美国政府为了平衡利益,将会计准则的否决权仍交由证券交易委员会行使。很显然,这一制度安排是双方利益均衡的结果。当然会计职业界取得会计准则制定权也与美国政治自由的文化有关。

# 成本会计在反倾销中应用的几点思考



大连 吴晓明

## 一、成本因素在应对反倾销过程中的重要作用

### 1. 成本因素是反倾销胜诉与否的关键。

根据《WTO反倾销协议》(简称《协议》)规定,如果某一产品由出口国销往进口国的价格低于正常贸易过程中出口国对国内销售的同类产品的可比价格,即以低于正常价值的价格进入另一国的商业,那么该产品的出口销售被视为倾销。如果倾销产品在出口国国内市场的正常贸易过程中不存在该类产品的销售,或由于出口国国内市场的特殊情况,不允许对此类销售进行适当的比较,那么倾销产品的倾销幅度应通过同类产品出口至某适当第三国的可比价格加以确定,或通过原产国的生产成本加上管理、销售和一般费用的合理金额及利润加以确定。可见,在接受反倾销调查中,应诉方举证出口产品不低于正常价值的价格标准成为胜诉与否的关键。而成本是价格的基本组成部分,产品成本的计算会直接影响

价格。因此,成本因素是确定倾销与否的最根本标准,也是企业应对反倾销调查中最关键的环节。

### 2. 成本因素是正常价值认定的核心。

根据《协议》有关规定,正常价值的认定有三种标准:同类产品在国内的可比价格、同类产品在国内第三国的可比价格和产品的“结构价值”。而成本是构成任何一种正常价值认定的基本因子。

首先,国内的可比价格是确定正常价值的最基本和最首要的依据。需要注意的是:判断某产品在出口国国内市场的销售是否属“正常贸易”的主要依据是看该产品在出口国国内市场的销售价格是否低于成本。如果在一定期间内(通常为一年,最短不少于6个月),该产品的大量销售价格低于包括生产成本(固定的和可变的)、管理费用、销售和一般费用在内的单位成本,那么该产品出口很可能被认为是不正常贸易。

### 2. 会计准则制定过程中的政治行为。它主要体现在:

(1) 政府为实现社会经济发展目标对会计准则的制定施加政治影响。以美国为例,美国国会干预会计准则的制定有三种形式:一是国会议员以个人名义写信,要求美国财务会计准则委员会(FASB)就制定中的某项准则加以解释;二是通过约见、面谈的方式,让FASB成员当面就某个事项进行说明;三是公开举行听证会,全面听取FASB的解答。

(2) 企业管理当局对会计准则制定施加的政治行为。仍以美国为例,美国财务会计准则委员会在制定关于石油、天然气行业会计处理准则时,对废井成本的处理规定采用“成功法”进行一次摊销。显然,这种处理规定对于初创期的中小企业很不利,一次性摊销必然影响到经营业绩,从而影响到这些中小企业在资本市场筹措资本。为此,石油、天然气行业的中小企业家们通过游说,借助于国会的力量,促使财务会计准则委员会最后允许采用“成功法”、“递延法”等多样化的处理方法。我国上市公司管理当局对会计准则制定的态度比较冷漠,这除了历史、文化传统方面的原因外,主要是会计准则对管理当局报酬绝对额和相对比例的影响幅度不大,即使影响较大,管理当局也可以借助“内部人控制”,通过操纵会计信息粉饰经营业绩,所以,他们一般不直接参与发表意见。

(3) 注册会计师行业、投资者、债权人等也是受会计准则影响的利益相关者。由于受政治文化的影响,在这众多的利益相关者中,除注册会计师因其职业的需要能关注会计准则制定,并对公开的会计准则征求意见稿比较熟悉外,投资者、债权人对会计准则制定几乎没有任何反应。

## 三、会计准则是一种政治文化

文化是一个复杂的综合体。文化的结构可以分为三个层面,即物质文化、制度文化和观念(精神)文化。物质文化是文化结构的基础,是制度文化和观念文化的前提和条件;制度文化是文化结构的保障,只有通过合理的制度文化,才能保证物质文化和观念文化的协调发展;观念文化是文化结构的主导,它保证物质文化和制度文化建设的正确发展方向。

会计文化是会计人员在长期的会计活动中形成的会计意识形态,可分为会计物质文化、会计制度文化和会计观念文化三个层面。其中会计观念文化是核心,是一种内化了的的行为准则,它包括会计价值观、会计伦理道德、会计思想、会计理论与方法等。会计制度文化是会计观念文化的外显,是会计观念文化与会计物质文化的中介,它包括会计法律、会计法规、会计准则和会计制度等。一定时期的会计观念文化和会计制度文化取决于该时期的政治和经济环境。会计准则具有配置和分配经济资源之功能,表面看会计准则是规范会计行为的规则,实质是维护、调整和分配经济利益的规则。

会计准则文化是政治文化的一个组成部分。会计准则文化的内涵主要表现为:①准则制定机构制定的会计准则应遵循《宪法》、《会计法》、《公司法》、《证券法》以及有关法律法规的原则并予以具体化。②会计准则执行主体应按会计准则的规定对企业发生的经济业务的交易和事项进行确认、计量、记录和报告,如实反映企业的财务状况、经营业绩、现金流量等会计信息。③会计准则是会计监督机构、投资者和利益相关者认定和检验会计信息的质量标准。☒